

Audience publique du 30 juin 2008

Recours formé par
la société à responsabilité limitée **X. s.à.r.l.**, ...
contre des bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Sociétés 5
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 23512 du rôle, déposée le 8 octobre 2007 au greffe du tribunal administratif par Maître Patrick KINSCH, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée X. s.à.r.l., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son gérant actuellement en fonctions, tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1996, d'un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1996, du 26 avril 2001, d'un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1998 du 22 mai 2003, d'un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1999 du 30 juin 2004, d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2000 du 30 juin 2004, d'un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 2000 du 30 juin 2004 et d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2001 du 30 juin 2004 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Patrick KINSCH en sa plaidoirie.

En établissant les comptes de l'exercice 1997, la société X. s.à.r.l. s'est rendue compte d'erreurs comptables commises lors des exercices 1992 à 1996, ce qui amena la société à procéder à la modification des comptes annuels pour l'exercice 1996 et à remettre de nouvelles déclarations fiscales pour l'exercice 1996 à l'administration des Contributions directes. Ces nouveaux comptes annuels, ainsi que les déclarations y afférentes indiquaient des postes intitulés « *charges relatives aux exercices antérieurs* » et « *produits relatifs aux exercices antérieurs* », destinés à redresser les erreurs comptables commises au cours des exercices de 1992 à 1996.

L'administration des Contributions Directes, ci-après désignée par « l'administration », émit à l'égard de la société X. s.à.r.l., en date du 26 avril 2001, un

bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1996 et un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1996.

Par courrier de sa fiduciaire du 16 juillet 2001, la société X. s.à.r.l. introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration à l'encontre des bulletins précités émis le 26 avril 2001.

En date du 22 mai 2003, l'administration émit à l'égard de la société X. s.à.r.l., un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1998.

Par courrier de sa fiduciaire du 1^{er} juillet 2003, la société X. s.à.r.l. introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration à l'encontre du prédit bulletin émis le 22 mai 2003.

En date du 30 juin 2004, l'administration émit un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1999, un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2000, un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 2000 et d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2001.

Par courrier de sa fiduciaire du 7 septembre 2004, la société X. s.à.r.l. introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration à l'encontre des prédits bulletins émis le 30 juin 2004.

Les réclamations étant restées sans réponse, la société X. s.à.r.l. fit introduire en date du 8 octobre 2007 un recours tendant à la réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1996 et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1996, émis le 26 avril 2001, ainsi que du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1998 émis le 22 mai 2003 et finalement d'un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1999, d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2000, d'un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 2000 et d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2001, émis en date du 30 juin 2004.

Il y a lieu de relever de prime abord que l'Etat n'a pas fourni de mémoire en réponse en cause dans le délai légal bien que la requête introductive lui ait été valablement notifiée par la voie du greffe en date du 16 octobre 2007. Conformément aux dispositions de l'article 6 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le tribunal statue néanmoins à l'égard de toutes les parties par un jugement ayant les effets d'une décision contradictoire, même si la partie défenderesse n'a pas comparu dans le délai prévu par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre

administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre des bulletins d'impôt émis par l'administration, en l'absence d'une décision du directeur de l'administration ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Le recours ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, la société X. s.à.r.l. explique d'abord quant aux faits que durant la période de 1992 à 1996, des erreurs de comptabilisation auraient été commises par elle, qui auraient abouti, d'un côté, à une comptabilisation indue de certains montants excessifs à titre de produits et, d'autre part, à la comptabilisation indue de certains montants excessifs à titre de dépenses. Dès qu'elle se serait rendue compte de ces erreurs, elle aurait modifié les comptes annuels au 31 décembre 1996 et déposé une déclaration fiscale rectifiée à l'administration concernant l'exercice 1996, en y déduisant les charges relatives aux exercices de 1992 à 1996 et en y ajoutant les produits relatifs aux exercices 1992 à 1996. Or, l'administration n'aurait pas pris en compte les rectifications ainsi effectuées par elle et aurait, pour l'année d'imposition 1996, ajouté à la base de calcul des revenus et bénéfices imposables des charges apériodiques pour un montant de 26.181.873 LUF (« *periodenfremder Aufwand* ») et retranché de cette même base un produit apériodique de 151.305 LUF (« *periodenfremder Ertrag* »). La société X. s.à.r.l. soutient que cette façon de procéder de la part de l'administration aurait pour effet de se répercuter sur certaines des années d'imposition subséquentes, à travers une perte reportable insuffisante par rapport à la perte reportable réelle de la société X. s.à.r.l.

En droit, la société X. s.à.r.l. explique que l'administration aurait fait valoir, lors d'un entretien téléphonique, que les corrections effectuées par elle lors de l'établissement des bulletins par rapport à sa déclaration fiscale seraient fondées sur deux considérations, d'un côté, le principe de l'annualité de l'impôt et, de l'autre côté, le caractère incertain des charges.

Quant au principe d'annualité de l'impôt, la société X. s.à.r.l. estime que la loi comptable prévoirait expressément que certaines opérations pourraient faire l'objet d'une estimation. En fonction de nouvelles informations, ces estimations seraient régularisées dans les comptes de l'exercice suivant. En se référant à un extrait du guide comptable « *Francis Lefèvre* », la société X. s.à.r.l. soutient que toute erreur qui aurait été faite dans les comptes d'une année devrait être rectifiée dans les exercices suivants. Elle soutient encore qu'en vertu de l'article 40 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », les charges et produits, même relatifs à l'exercice antérieur, constatés dans les comptes commerciaux, seraient repris dans le bilan fiscal, à moins que des dispositions fiscales ne régleraient différemment la matière. Elle ajoute qu'en raison des délais courts pour le contribuable d'introduire une réclamation et de la possibilité de l'administration de corriger des impositions effectuées en sa défaveur, la règle de non-prise en compte des charges et revenus apériodiques ne pourrait être systématique, au risque d'introduire une différence de traitement entre les produits et les charges relatifs à un exercice antérieur.

La société X. s.à.r.l. raisonne ensuite par analogie et estime que l'article 49 LIR, réglant le traitement fiscal des impôts constituant des dépenses d'exploitation, prévoirait en son alinéa 2 une disposition spécifique pour permettre la déduction de certaines charges fiscales n'apparaissant que longtemps après l'établissement des comptes.

La société X. s.à.r.l. ajoute qu'en jurisprudence allemande un droit de prise en considération des rectifications nécessaires dans le bilan de clôture de la première année non encore imposée, serait reconnu au contribuable.

En dernier lieu, la société X. s.à.r.l. soutient qu'aucune référence ne pourrait être faite en l'espèce à un certain ouvrage, cité par le préposé du bureau d'imposition lors du prédit entretien téléphonique, du fait que les explications qui y figureraient ne constitueraient que l'avis personnel de l'auteur.

Quant au caractère incertain des charges non périodiques comptabilisées dans les comptes sociaux rectifiés pour l'exercice 1996, la société X. s.à.r.l. estime avoir par des moyens aussi efficaces qu'objectivement incontestables constaté et rectifié les erreurs antérieurement commises.

Elle ajoute que l'administration n'aurait jamais mis en doute ni le fait qu'il s'agirait en l'espèce de dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise, ni la régularité de la comptabilité de la société X. s.à.r.l. Elle en déduit que l'attitude de l'administration serait en l'espèce contraire au principe de base de la fiscalité des revenus commerciaux, en vertu duquel le résultat d'une comptabilité régulière pourrait servir sans que l'entreprise ait à fournir d'autres preuves, à la base de son imposition.

Enfin, la société X. s.à.r.l. soutient que la comptabilisation des charges n'ajouterait rien à la somme arithmétique des charges qui auraient pu être déduites dans le passé.

Face à ces développements de la société X. s.à.r.l., et face aux pièces versées en cause, le tribunal est amené à constater de manière générale qu'il s'agit en l'espèce d'un dossier particulièrement mal instruit de la part de l'administration.

Ainsi, force est de constater que le contribuable ayant déposé une déclaration fiscale, dispose de la possibilité de déposer une déclaration supplémentaire ou rectificative, tant que l'imposition n'est pas encore établie, c'est-à-dire, tant qu'aucun bulletin d'impôt n'a été émis, voire même après ce délai, si la loi l'y autorise expressément. En vertu du § 85 AO, l'administration est tenue de prendre en considération les rectifications¹ introduites avant l'établissement de l'impôt, donc avant l'établissement des bulletins d'impôts.

Par ailleurs, conformément au § 211 (2) AO, l'administration doit obligatoirement indiquer dans le bulletin d'impôt, notamment les points sur lesquels ledit bulletin diffère

¹ § 85 AO: „Solange die Behörde nicht entschieden hat, hat sie auch das nach Ablauf einer Frist Vorgebrachte zu prüfen.“

de la déclaration fiscale du contribuable². La finalité de cette disposition est indubitablement de fournir au contribuable toutes les informations nécessaires, afin de le mettre en mesure d'introduire un recours motivé contre le bulletin d'impôt et par la force des choses, de mettre le tribunal en mesure d'apprécier la légalité et le bien fondé de la motivation de l'administration.

En l'espèce, il ressort des pièces versées en cause que la société X. s.à.r.l. a déposé à l'administration une déclaration fiscale rectificative concernant l'exercice 1996, en avril 1999. Les premiers bulletins d'impôts au sujet de cette déclaration ont été émis par l'administration en date du 26 avril 2001. Par conséquent, les rectifications ont été établies par la société X. s.à.r.l. avant l'émission des bulletins d'impôts, c'est-à-dire, avant l'établissement de l'imposition et l'administration était partant tenue de les prendre en considération.

L'analyse des bulletins d'impôts différés, versés en cause, révèle, tel que la société X. s.à.r.l. l'a soutenu, que lesdits bulletins diffèrent de la déclaration fiscale rectificative. Ainsi, par exemple, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1996 ajoute à la base de calcul des revenus et bénéfices imposables des charges apériodiques appelées « *periodenfremder Aufwand* » d'un montant de 26.181.873 LUF et déduit de ladite base des produits apériodiques appelés « *periodenfremder Ertrag* » d'un montant de 151.305 LUF. Pourtant, les bulletins différés n'indiquent à aucun moment qu'ils diffèrent de la déclaration d'impôt rectificative déposée par la société X. s.à.r.l., ni d'ailleurs pour quel motif ils en diffèrent, de sorte que l'administration, outre le fait de ne pas avoir respecté l'obligation imposée par le § 211 AO, ne fournit ni à la société X. s.à.r.l. toutes les informations nécessaires, afin de la mettre en mesure d'introduire un recours motivé contre le bulletin d'impôt, ni au tribunal toutes les informations nécessaires afin de vérifier utilement la légalité et le bien fondé de la motivation de l'administration.

Force est encore de constater que les réclamations introduites auprès du directeur de l'administration les 16 juillet 2001, 1^{er} juillet 2003 et 7 septembre 2004 n'ont pas été rencontrées par ce dernier.

Or, si le législateur a permis au contribuable, au travers de l'article 8 (3) de la loi précitée du 7 novembre 1996, de saisir le tribunal administratif de la décision initiale - le bulletin d'imposition critiqué - en cas de silence du directeur perdurant pendant plus de 6 mois, cette possibilité de recours a été créée à la seule fin de ne pas retarder l'évacuation du contentieux fiscal en cas de silence perdurant du directeur dû à une instruction prolongée de dossiers pouvant présenter une complexité certaine, mais non de consacrer le droit du directeur à ne pas instruire les réclamations portées devant lui.

En effet, le § 243 (1) AO impose au directeur la mission de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et le § 244 AO lui confère à cette fin les mêmes prérogatives et obligations que celles revenant au bureau d'imposition dans le

² § 211 (2) AO : „ Sie müssen ferner enthalten : (...) 4. die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist.“

cadre de la procédure d'imposition. Il s'agit là d'une obligation à charge du directeur - le texte allemand du § 243 (1) AO utilisant à dessein les termes « *haben* [die Rechtsmittelbehörden] *den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* » qui consacre une notion d'obligation - et non d'une faculté laissée à sa discrétion l'autorisant, le cas échéant, à refuser d'instruire une réclamation donnée.

Cette obligation est par ailleurs renforcée par le texte du § 258 AO qui impose au directeur non seulement de prendre une décision, mais encore de prendre une décision formellement motivée ; or, si le législateur a imposé au directeur de prendre une décision motivée, il lui a, *a fortiori*, imposé de prendre une décision.

Au-delà de la constatation d'une obligation légale dans le chef du directeur, il convient encore de souligner que la communication d'une décision sur réclamation doit également permettre au contribuable de décider, en pleine connaissance de cause, au vu des éléments dont dispose le directeur et sur lesquels il se base pour asseoir sa décision, s'il est utile pour le contribuable de saisir le tribunal. En d'autres termes, la communication de la décision doit permettre au contribuable de connaître exactement sa situation administrative et de juger ainsi de l'opportunité d'un recours contentieux de sa part.

En l'espèce, le directeur de l'administration, en gardant le silence suite aux diverses réclamations introduites auprès de lui par la société X. s.à.r.l. n'a fourni aucune explication à la société demanderesse, concernant les motifs à la base des bulletins d'impôts.

Il échet encore de rappeler que l'Etat n'a pas déposé de mémoire en réponse dans le cadre de la présente procédure contentieuse.

Enfin, eu égard aux considérations qui précèdent, le tribunal est amené à constater qu'en l'espèce l'administration reste en défaut d'indiquer la motivation et la base légale de sa décision de ne pas prendre en compte les déclarations fiscales rectificatives déposées par la société demanderesse, alors même qu'elle a eu à plusieurs reprises l'occasion de ce faire. Ainsi, les bulletins d'impôts n'étaient pas motivés, le directeur de l'administration n'a pas répondu à la réclamation et finalement l'Etat n'a pas versé de mémoire en réponse dans le cadre de la présente procédure contentieuse. La société demanderesse ignorait partant complètement les motifs ayant amené l'administration à différer de ses déclarations fiscales. De même, en l'absence de toute indication sur la base légale ayant motivé la décision administrative, le tribunal reste dans l'impossibilité de vérifier la légalité des bulletins émis.

Si la société demanderesse s'est basée sur divers renseignements qu'elle aurait reçus de la part de l'administration lors d'un entretien téléphonique, pour motiver son recours, le tribunal est amené à constater que ces motifs restent de pures hypothèses, confirmées à aucun moment de la procédure par l'administration. Par ailleurs, un demandeur ne peut pas être obligé de pallier lui-même à la carence de l'administration, en recherchant des motifs à la base de la décision administrative afin de pouvoir attaquer ladite décision.

Il ressort des considérations qui précèdent que ni les bulletins d'impôts déferés, ni le directeur de l'administration, ni le délégué du gouvernement lors de la procédure contentieuse, n'ont indiqué au tribunal la moindre référence à une base légale ou réglementaire sur laquelle les bulletins d'impôts déferés, ayant différé des déclarations fiscales déposées par la demanderesse, pourraient être valablement fondés. Il s'ensuit que les bulletins d'impôt déferés ne sont fondés sur aucune base légale ou réglementaire, de sorte qu'ils encourent l'annulation.

Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « taxateur » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* »³, son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt⁴.

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent afin que celui-ci procède à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié, partant annule les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1996 et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1996, émis le 26 avril 2001, ainsi que le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1998 émis le 22 mai 2003, le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1999, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2000, le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 2000 et le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2001, émis en date du 30 juin 2004 ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions Directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent, en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais.

³ cf. doc. parl. 3940A², p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A⁴, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5)

⁴ trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428 du rôle, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts , n° 487

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 30 juin 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

Legille

Schockweiler